

BGE BGE 98 Ib 140 vom 25. Februar 1972

Bundesgericht (BGE), 1972-02-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_98_Ib_140

FR: BGE BGE 98 Ib 140 du 25 février 1972

IT: BGE BGE 98 Ib 140 del 25 febbraio 1972

Regeste

Regeste Verrechnungssteuer auf dem Ertrag von Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Unterliegt der Steuer auch die Rückerstattung der nicht auf das Stammkapital angerechneten Sacheinlagen der Gesellschafter? Bestätigung und Weiterentwicklung der Rechtsprechung (BGE 97 I 444 Erw. 3).

Regeste Impôt anticipé sur le revenu de parts de sociétés à responsabilité limitée. La restitution des apports en nature effectués par les sociétaires et non imputés sur le capital social est-elle aussi soumise à l'impôt? Confirmation et développement de la jurisprudence (RO 97 I 444 consid. 3).

Regesto Imposta preventiva sul reddito proveniente da quote di società a garanzia limitata. Soggiace all'imposta anche la restituzione degli apporti in natura effettuati dai soci e non computati nel capitale sociale? Conferma ed evoluzione della giurisprudenza (RU 97 I 444 consid. 3).

Erwägungen

E. 1

Nach Art. 4 Abs. 1 VStG sind Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge, die von den in lit. a-d aufgezählten Vermögenswerten abgeworfen werden. Art. 5 nimmt gewisse Tatbestände von der Steuerpflicht aus, doch liegt hier keiner dieser Fälle vor. Nach Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG unterliegen der Steuer auch die Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaftsanteile. Art. 20 Abs. 1 VStV bestimmt, steuerbarer Ertrag dieser Vermögenswerte sei "jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (Bonus, Gratisaktien, Liquidationsüberschüsse und dgl.)." Nach dem Wortlaut dieser Verordnungsvorschrift unterläge der Verrechnungssteuer auch die Rückerstattung von Eigenkapital, das die Gesellschaft oder Genossenschaft ohne Erhöhung ihres Grund- oder Stammkapitals erhalten hat. Die EStV hält nach wie vor dafür, dass Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG in der Tat in diesem Sinne auszulegen sei. Indessen hat das Bundesgericht anders entschieden. In BGE 94 I 160 ff. hat es angenommen, die Rückerstattung von Kapitaleinlagen, die nicht auf das Grund- oder Stammkapital angerechnet worden sind, stelle in keinem Fall eine Zuwendung von Kapitalerträgen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG dar und sei daher unter allen Umständen von der Verrechnungssteuer ausgenommen. In BGE 97 I 44 E. 3 hat es diese Rechtsprechung eingeschränkt. Es hat dort ausgeführt, nicht alle Leistungen, welche die Gesellschaft oder

Genossenschaft unter dem Titel der Rückerstattung nicht zum Grund- oder Stammkapital gerechneter Kapitaleinlagen erbringt, seien von BGE 98 Ib 140 S. 144 der Verrechnungssteuer befreit. Eine Ausnahme sei nur gerechtfertigt in den Fällen, wo Gesellschafter Sachwerte (z.B. Beteiligungsrechte), die sie selber zu einem zu niedrigen Preis in das Gesellschaftsvermögen - ohne Erhöhung des Grund- oder Stammkapitals - eingebracht haben, in specie zurückerhalten; diese Rückleistung sei steuerfrei bis zur Höhe des wirklichen Wertes, den die Sache im Zeitpunkt der Einbringung hatte. Dagegen könne nicht von einer Rückübertragung gesprochen werden, wenn die Gesellschafter, welche die unterbewerteten Sachwerte eingebracht hatten, ihre Anteile am Grund- oder Stammkapital der mit den Sacheinlagen ausgestatteten Gesellschaft an Dritte abgetreten haben und diese nun die Übertragung der von den Vorgängern stammenden Sachwerte auf sich fordern; eine solche Übertragung unterliege im vollen Umfang der Steuerpflicht. Die EStV beantragt dem Gericht, die Rechtsprechung nochmals zu ändern und zu erkennen, dass Art. 20 Abs. 1 VStV in jeder Beziehung gesetzmässig sei. Die Erwägungen, mit denen sie diesen Antrag begründet, vermögen jedoch nicht zu überzeugen. Sie sind im wesentlichen bereits in den früheren Verfahren vorgetragen und geprüft worden. Die EStV wendet namentlich ein, grundsätzlich unterliege jede Ausschüttung von Gesellschaftsreserven der Verrechnungssteuer; es begründe deshalb keinen Unterschied, ob die Kapitaleinlagen, welche die Gesellschaft ohne Erhöhung des statutarischen Kapitals erhalten hat, in Geld oder in Sachwerten bestanden haben, da in beiden Fällen die Reserven geäuftet worden seien. Damit sind indessen die Überlegungen, welche das Gericht dazu geführt haben, die von der EStV beanstandete Unterscheidung zu treffen, nicht widerlegt. Es besteht kein triftiger Grund, von der in BGE 97 I 444 E. 3 vertretenen Auffassung abzugehen.

E. 2

Es ist nicht bestritten, dass die Anteile an der B. GmbH Berlin, welche der A. GmbH am 14. Dezember 1962 von ihren Gesellschaftern zum Nennwert von DM 900'000 abgetreten wurden, damals in Wirklichkeit den ihnen von der EStV zugeschriebenen Wert von DM 5'300'000 hatten und dass die A. GmbH im Umfange der Differenz von DM 4'400'000 = Fr. 4'752'000 Kapitaleinlagen erhielt, die nicht zu einer Erhöhung ihres Stammkapitals führten. Unbestritten ist auch, dass die dann von der A. GmbH anstelle der Anteile an der Berliner Gesellschaft übernommene und am 2. Juni 1970 den nunmehrigen BGE 98 Ib 140 S. 145 Gesellschaftern der A. GmbH zum Preise von Fr. 1'328,790 abgetretene 10%ige Beteiligung an der B. GmbH Hamburg in diesem Zeitpunkt in Wirklichkeit den von der EStV ermittelten Wert von DM 5'600'000 = Fr. 6'636'000 hatte. Der Streit geht darum, ob der den Gesellschaftern der A. GmbH mit der Transaktion vom 2. Juni 1970 zugewendete Mehrwert von Fr. 5'307,210 (Differenz zwischen Fr. 6'636'000 und Fr. 1'328,790) im vollen Umfange der Verrechnungssteuer unterliege. Die Beschwerdeführerin anerkennt, dass die Steuer auf der Differenz zwischen Fr. 5'307,210 und Fr. 4'752'000 = Fr. 555'210 (Gewinn infolge der Aufwertung der DM) geschuldet ist. In der Tat kann dieser Differenzbetrag auch dann nicht von der Steuerpflicht ausgenommen sein, wenn die Transaktion vom 2. Juni 1970 als Rückübertragung in specie im Sinne der Rechtsprechung zu betrachten ist; denn er stellt in diesem Fall den Wertzuwachs dar, den die eingebrachte Sache seit der Einbringung erfahren hat, Zuwachs, der den Gesellschaftern nicht steuerfrei zugewendet werden kann (BGE 97 I 447 unten). Zu prüfen bleibt, ob die Verrechnungssteuer auch für den Betrag von Fr. 4'752'000 - Differenz zwischen dem wirklichen Wert der Anteile an der Berliner Gesellschaft zur Zeit der Einbringung in die A. GmbH und dem dieser Gesellschaft damals angerechneten Preis - oder jedenfalls für einen Teil dieses Betrages geschuldet sei. Die

Lösung hängt davon ab, ob und, wenn ja, inwieweit eine Rückerstattung in specie angenommen werden kann. Es ist streitig und zu untersuchen, welche Bedeutung unter diesem Gesichtspunkte den Tatsachen beizumessen ist, dass die A. GmbH ihren Gesellschaftern am 2. Juni 1970 nicht die am 14. Dezember 1962 erworbenen Anteile an der Berliner Gesellschaft, sondern die in der Zwischenzeit an deren Stelle übernommene 10%ige Beteiligung an der Hamburger Gesellschaft abgetreten hat, und dass in der gleichen Zwischenzeit Änderungen in der Beteiligung am Stammkapital der A. GmbH eingetreten sind.

E. 3

Wäre die B. GmbH Berlin bestehen geblieben, und hätte die A. GmbH den Gesellschaftern, die ihr die Anteile an der Berliner Gesellschaft eingebracht hatten, diese Anteile zurückgegeben, so hätte man es zweifellos mit einer Rückerstattung in specie im Sinne der Rechtsprechung zu tun. Infolge der Annexion der B. GmbH Berlin durch die B. GmbH Hamburg BGE 98 Ib 140 S. 146 sind aber die Anteile der A. GmbH an der Berliner Gesellschaft erloschen und durch eine Beteiligung an der Hamburger Gesellschaft ersetzt worden. Die A. GmbH hat dann ihren Gesellschaftern diese neue Beteiligung abgetreten. Indessen besteht ein so enger Zusammenhang zwischen den beiden Beteiligungen, dass die Abtretung der neuen (jedenfalls teilweise, s. Erw. 4 hiernach) einer Rückerstattung in specie gleichzustellen ist. Die eine Beteiligung ist an die Stelle der anderen getreten, wie das zum Wesen der Annexion gehört (vgl. F. VON STEIGER, Das Recht der Aktiengesellschaft in der Schweiz, 4. Aufl., S. 352 ff.). Ob und wie weit dabei von einer Subrogation im Sinne des Zivilrechts gesprochen werden kann, ist unerheblich, so dass zu den diese Frage betreffenden Ausführungen der Rechtsschriften nicht Stellung genommen zu werden braucht. Es kann keinem Zweifel unterliegen, dass es den Beteiligten im Grunde darum ging, die Übertragung der Anteile an der Berliner Gesellschaft auf die A. GmbH und die damit verbundene Einbringung zusätzlichen Kapitals in diese Gesellschaft rückgängig zu machen, weil die deutschen Steuerbehörden die Transaktion nicht anerkannten. Die Würdigung der Vorgänge führt zum Schluss, dass die A. GmbH den Gesellschaftern, von denen sie solches Kapital erhalten hatte, durch die Übertragung der die Anteile an der Berliner Gesellschaft ersetzenden Beteiligung an der Hamburger Gesellschaft im Ergebnis von ihnen eingebrachte Sachwerte in specie zurückerstattet, ihnen also nicht einen Kapitalertrag im Sinne des Art. 4 Abs. 1 VStG zugewendet hat (immer abgesehen von der Wertsteigerung seit der Einbringung).

E. 4

Als die Anteile an der Berliner Gesellschaft an die A. GmbH abgetreten wurden (14. Dezember 1962), waren an deren Stammkapital von Fr. 1'000'000 sechs Gesellschafter mit je Fr. 125'000 und einer mit Fr. 250'000 beteiligt. Anders verhielt es sich im Zeitpunkt der Abgabe der Beteiligung an der Hamburger Gesellschaft seitens der A. GmbH (2. Juni 1970): Damals zerfiel deren Stammkapital in fünf Stammeinlagen, nämlich zwei von je Fr. 166'000, zwei von je Fr. 332'000 und eine von Fr. 4'000, deren Inhaber die A. GmbH selbst war ("Restbetrag zufolge Spitzenausgleichs bei einer Teilung der Stammeinlagen"). Es ist anzunehmen, dass die jeweiligen Gesellschafter der A. GmbH an den Transaktionen vom 14. Dezember 1962 und vom 2. Juni 1970 im Verhältnis ihrer BGE 98 Ib 140 S. 147 Anteile an dieser Gesellschaft beteiligt waren. Demnach haben am 2. Juni 1970 nur drei Gesellschafter, und zwar jeder bloss in dem seiner früheren Beteiligung von Fr. 125'000 entsprechenden Umfange, Kapital zurückerhalten, das sie selber am 14. Dezember 1962

eingelegt hatten. Die übrigen Beteiligungsrechte, die am 14. Dezember 1962 bestanden hatten, haben in der Zwischenzeit infolge Todes von vier Gesellschaftern die Hand gewechselt, wie sich aus den Eintragungen im Handelsregister ergibt. Zwei Eintragungen haben nach ihrem Wortlaut (Übergang auf den "Erben...", die "Erbengemeinschaft...") offenbar Handänderungen infolge erbrechtlicher Gesamtnachfolge zum Gegenstand. Dagegen ist weniger sicher, ob dies auch für eine frühere Eintragung zutrifft, welche den Rechtsgrund der Handänderungen nicht näher umschreibt. Nach der Auffassung der EStV könnte eine Rückübertragung in specie jedenfalls nur insoweit angenommen werden, als die Empfänger der Zuwendung vom 2. Juni 1970 damit eine seinerzeit von ihnen selber geleistete Kapitaleinlage zurückerhalten haben. Insbesondere macht die EStV geltend, die Erben ausgeschiedener Einleger könnten nicht selber als Einleger betrachtet werden. Im schweizerischen wie auch im deutschen Erbrecht (§ 1922 BGB) gilt aber der Grundsatz, dass mit dem Tode des Erblassers dessen sämtliche Rechte und Pflichten, soweit sie vererblich sind, ohne weiteres auf den Erben übergehen (Gesamtnachfolge). Diese zivilrechtliche Ordnung ist, mangels einer entgegenstehenden Bestimmung, auch bei der Anwendung des VStG zu beachten. Der Rückgabe eines in das Gesellschaftsvermögen eingebrachten Sachwertes an den Einleger selbst ist daher die Abgabe an dessen Erben gleichzustellen; auch sie ist als Rückerstattung in specie im Sinne der Rechtsprechung anzusehen. Die praktischen Schwierigkeiten, die sich daraus nach Ansicht der EStV ergeben, sind nicht unüberwindlich. Die Gesellschaft, die verrechnungssteuerfrei Kapital zurückerstatten will, hat darzutun, dass die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Ein erbrechtlicher Übergang gesellschaftlicher Beteiligungsrechte lässt sich jedenfalls in der Regel ohne Schwierigkeit feststellen. Anders ist dagegen der Fall zu würdigen, wo ein Gesellschafter ein Beteiligungsrecht durch ein Rechtsgeschäft, das nicht eine erbrechtliche Gesamtnachfolge begründet, auf einen BGE 98 Ib 140 S. 148 Mitgesellschafter überträgt. Es besteht kein Grund, eine solche Abtretung anders zu behandeln als die durch ein Rechtsgeschäft gleicher Art vorgenommene Übertragung an einen bisher an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten. In beiden Fällen kann der Erwerber den Gesellschaftsanteil nicht verrechnungssteuerfrei zurücknehmen, weil nicht eine Rückübertragung an den Einleger (oder den ihm gleichzustellenden Erben) vorliegt (BGE 97 I 448 Mitte). Nach dem oben Gesagten steht nicht durchweg fest, welcher Art die Änderungen in der Beteiligung an der A. GmbH waren, die in der Zeit zwischen dem 14. Dezember 1962 und dem 2. Juni 1970 eingetreten sind. Nach den vorliegenden Akten ist die Möglichkeit nicht auszuschliessen, dass ein Teil der Handänderungen nicht auf erbrechtlicher Gesamtnachfolge beruht. Der Sachverhalt ist in dieser Beziehung noch abzuklären, weshalb die Angelegenheit an die EStV zurückzuweisen ist. Kann die Beschwerdeführerin nachweisen, dass alle Handänderungen auf Erbfolge zurückzuführen sind, so ist die strittige Steuerforderung - im Betrage von Fr. 1'425,600 - im vollen Umfange unbegründet; misslingt der Nachweis, so ist sie in einem entsprechenden Ausmass begründet.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.